

0- 794758

На правах рукописи

*V. D. Dmefm -*

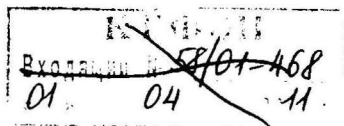
Ребежа Оксана Олеговна

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ  
БЮДЖЕТИРОВАНИЯ РАСХОДОВ НА  
ГАЗОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Саратов - 2011



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета, анализа и аудита ГОУ ВПО «Сургутский государственный университет».

- Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор  
Пронина Антонина Михайловна
- Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор  
Ерофеева Вера Арсентьевна  
- канд. экон. наук, доцент  
Анфиногенова Елена Ивановна
- Ведущая организация - Уральский государственный экономический университет

Защита состоится 25 апреля 2011 года в 13<sup>00</sup> час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 24 марта 2011 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000807043

Ученый секретарь диссертационного совета, д-р экон. наук, профессор

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'С.М. Богомолов'.

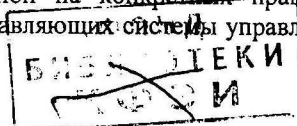
С.М. Богомолов

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Современные субъекты хозяйствования в сфере производства, транспортировки и передачи газа находятся в динамичной институциональной среде, связанной с интеграционными процессами, реструктуризацией и выделением части сегментов в отдельные бизнес процессы в рамках корпоративного объединения. В настоящее время ОАО "Газпром" владеет крупнейшей в мире газотранспортной системой, способной бесперебойно транспортировать газ на дальние расстояния потребителям Российской Федерации и за рубеж. В России добываемый природный газ поступает в магистральные газопроводы, которые объединены в Единую систему газоснабжения (ЕСГ) России. ЕСГ представляет собой крупнейшую в мире систему транспортировки газа и является уникальным технологическим комплексом, включающим в себя объекты добычи, транспортировки, переработки, распределения и хранения газа. ЕСГ формирует непрерывный цикл движения газа от скважины до конечного потребителя.

Энергетической стратегией России до 2030 г. предусмотрено, что к 2020 г. в России будет добываться 803-837 млрд. куб. м газа, а к 2030 г. - 885-940 млрд. куб. м газа. Поэтому пропускную способность ЕСГ необходимо наращивать. В связи с этим снижение расходов на транспортировку газа является ключевым моментом в обеспечении конкурентоспособности ОАО "Газпром", т.к. расходы на транспортировку сегодня составляют около 52% цены на газ.

Первые стадии интеграционных процессов изменения газотранспортной системы России были связаны с созданием вертикальных структур. Однако «жесткость» этих процессов не позволяла своевременно реагировать на изменения параметров внешней среды, учитывать интересы и цели этой среды. Данная ситуация создала необходимость поиска наиболее эффективного взаимодействия всех бизнес процессов газотранспортной системы для оптимизации расходов и создания научно-методического аппарата формирования "гибкого" механизма управления расходами. Одним из инструментов достижения этой задачи является бюджетирование. Исследование современной научной базы бюджетирования и обеспечивающей ее подсистемы бухгалтерского учета и анализа расходов, показало, что в российской экономической науке и практике современного периода еще не сформировалась комплексная система инструментов, средств, методов бюджетирования расходов в новых сегментах газовой отрасли, к которым относятся газотранспортные предприятия. В настоящее время отсутствует механизм учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов, как согласованной системы целей, критериев, условий, методов оценки показателей расходов газотранспортных предприятий в корпоративной системе ОАО "Газпром". Проблемой остается и создание системы информационной поддержки учетно-аналитического обеспечения, построенной на конкретных принципах учетного и аналитического взаимодействия составляющих системы управления



расходами с внешней средой и между собой; организационных и финансовых ограничений деятельности газотранспортных предприятий; методов использования рычагов и стимулов снижения расходов. Эти вопросы в недостаточной степени исследованы в теоретическом и прикладном аспектах и в настоящее время весьма актуальны, что определило выбор темы диссертационного исследования.

**Степень разработанности проблемы.** Бюджетирование производственно-хозяйственной деятельности предприятий рассматривалось в трудах таких зарубежных экономистов как Б. Нидлз, С. Майерс, Э. Джонс, Дж. Сигел, Г. Андерсон, Д. Ирвин.

Проблемы организации бюджетирования и его взаимосвязи с системами учета, управления рассмотрены в диссертационных работах Лариной А.П. и Гареева Б.Р., в которых отражены теоретические и методологические положения по формированию отчетной и плановой финансовой информации о деятельности организаций в учетно-аналитической системе бюджетирования и др.

Проблемы совершенствования методики и методологии формирования учетной информации всегда рассматривались как со стороны зарубежных, так и отечественных ученых. Общие теоретические вопросы учетно-аналитического обеспечения системы управления доходами и расходами предприятий отражены в работах М.И. Баканова, С.Б. Барнгольд, В.И. Бариленко, Л.Т. Гиляровской, В.А. Ерофеевой, Д.М. Ендовицкого, В.Б. Ивашкевича, И.П. Комиссарова, З.В. Кирьяновой, С.И. Крылова, Б.И. Майданчика, О.А. Мироновой, М.В. Мельник, В.Ф. Паляя, А.М. Прониной, В.А. Пискунова, В.И. Петровой, Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета и других отечественных ученых, а также зарубежных авторов: Х. Байера, Э. Вальтера, Г. Бирмана, К. Друри, С. Шмидта и др.

В то же время, многие вопросы учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов на предприятиях газовой отрасли, находящихся в состоянии реструктуризации и институциональных изменений, в экономической литературе до настоящего времени остаются не решенными или обладают дискуссионным характером. К ним следует отнести: недостаточно быстрое формирование информации в системе учета и анализа в быстро изменяющихся условиях работы данных предприятий; недостаточное внимание к производственным, технологическим и организационным особенностям газотранспортных предприятий. Указанные причины не позволяют своевременно и надсжно реализовать задачи, связанные с бюджетированием расходов. Кроме того современные интеграционные процессы в газовой отрасли требуют интенсификации научных исследований по совершенствованию механизма учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов в условиях взаимодействия газотранспортных предприятий в сложной экономической системе корпоративного образования. Отсутствие комплексного подхода к решению указанных выше проблем, большая научная и практическая значимость их решения в условиях быстроизменяющихся внутренних и внешних факторов функционирования газотранспортных предприятий определяют цель, задачи исследования.

**Целью диссертационного исследования** явилась разработка комплекса теоретико-методологических вопросов, методических рекомендаций по организации учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов на газотранспортных предприятиях.

**Задачи исследования.** В рамках поставленной цели потребовалось решение следующих задач:

- уточнить понятие "учетно-аналитическое обеспечение бюджетирования";
- обосновать необходимость совершенствования учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов на газотранспортных предприятиях;
- разработать мероприятия и программу их реализации по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов;
- разработать рекомендации по организации бухгалтерского учета расходов, позволяющие обеспечить систему бюджетирования информацией о расходах по транспортировке газа;
- определить места возникновения расходов в разрезе бизнес процесса по транспортировке газа;
- разработать систему аналитических счетов по бухгалтерскому учету расходов, обеспечивающую процесс бюджетирования информацией о состоянии объекта в соответствии детализацией мест возникновения расходов;
- разработать регламент аналитических процедур с целью формирования информации об основных факторах и тенденциях изменения уровня расходов;
- обосновать аналитические процедуры, связанные с использованием метода равномерного выравнивания расходов.

**Предметом исследования** являются теоретические и практические аспекты процесса формирования учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов на газотранспортных предприятиях.

**Объектом исследования** выступает финансово-хозяйственная деятельность газотранспортных предприятий.

**Теоретической и методологической базой исследования** явились фундаментальные работы ведущих зарубежных и отечественных ученых в области бухгалтерского учета, управления расходами, бюджетирования в экономических системах, структурных преобразований в рыночной экономике, экономического анализа.

Основа исследования заключается в диалектическом методе изучения объективных экономических явлений и процессов, законов и закономерностей, свойственных развитию и функционированию предприятий газовой отрасли. В процессе исследования применялись общие методы научного исследования, такие как формализация, наблюдение, абстрагирование, моделирование, сравнение, а также такие методы, как методы традиционного экономического анализа, эконометрические и др.

**Информационная база исследования.** В работе использовались научно-практические публикации, материалы законодательного, нормативного, методического и инструктивного характера в области бухгалтерского учета и анализа расходов предприятий газовой отрасли. В качестве эмпирической базы была

использована экономическая информация ООО "Газпром трансгаз Сургут", представленная статистическими данными за 2008-2010 гг., а также данные оперативного, бухгалтерского и статистического учета исследуемых предприятий.

**Научная новизна** диссертационной работы нашла свое отражение в теоретическом обосновании и разработке методических рекомендаций по малоизученной проблеме учетного отражения и анализа расходов, как, части информации, обеспечивающий процесс бюджетирования расходов, направленный на поддержание стабильного функционирования экономической системы корпоративного объединения и ее объектов с учетом современных организационно-экономических особенностей газотранспортных предприятий.

Наиболее существенные положения и выводы, представляющие научную новизну, заключаются в следующем:

- уточнено понятие "учетно-аналитическое обеспечение бюджетирования", как совокупности инструментов и методов бухгалтерского учета и анализа, позволяющих формировать информационный ресурс бюджетирования для определения причинно-следственных связей, возникающих в процессе управления расходами и поддержания стабильного функционирования экономической системы корпоративного образования и ее объектов в будущем;

- разработаны мероприятия по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов на газотранспортных предприятиях в связи с институциональными изменениями предприятий газовой отрасли, предполагающие поэтапное создание сквозной системы показателей бухгалтерского учета, анализа, бюджета расходов по транспортировке газа;

- даны рекомендации по организации бухгалтерского учета расходов (расширение функций бухгалтерской службы, определение горизонтальных и вертикальных связей в системе управления расходами в связи с созданием сквозной системы учетных, аналитических и бюджетных показателей по расходам, формирование системы документооборота, системы аналитических счетов в разрезе элементов и статей расходов) в рамках выполнения мероприятий по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов;

- определены места возникновения расходов в соответствии с технологическими особенностями бизнес процесса по транспортировке газа и появлением дополнительных видов расходов для их возмещения в себестоимости газа в связи с институциональными изменениями предприятий газовой отрасли;

- разработана система аналитических счетов по учету расходов, обеспечивающая сквозной порядок формирования показателей для бюджетирования расходов и обеспечивающая информацией о состоянии объекта экономической системы в соответствии с детализацией мест возникновения расходов;

- предложен регламент аналитических процедур (изучение динамики и состояния расходов, исследование "поведения" расходов, определение основных факторов и тенденций изменения уровня расходов) в рамках реализации меро-

приятий по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов;

- обоснованы аналитические процедуры, связанные с использованием метода равномерного выравнивания расходов в течение бюджетного периода для перераспределения расходов, имеющих сезонный характер, и их равномерного включения в стратегический бюджет газотранспортного предприятия.

#### **Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.**

Теоретическая значимость научных результатов заключается в обобщении и развитии теории учетно-аналитического обеспечения, методического обеспечения учетного и аналитического информационных блоков процесса бюджетирования расходов газотранспортных предприятий, основ и направлений стратегии развития структурного и финансового реформирования предприятий отрасли, основ тарифной политики, политики управления расходами путем бюджетирования и использования новых технологий регулирования расходов газотранспортных предприятий.

Практическая значимость научных результатов состоит в разработке авторских подходов, конкретных методов, механизмов и методик формирования учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов газотранспортных предприятий холдинга ОАО "Газпром" на основе новых технологий, государственного регулирования и развития газотранспортных предприятий в условиях структурной перестройки газотранспортной системы России. Предложенные в диссертации практические разработки могут быть использованы ОАО "Газпром" и его обособленными подразделениями, другими независимыми организациями, органами исполнительной государственной власти при формировании и реализации эффективной политики в области развития газотранспортной системы России.

**Апробация результатов диссертационного исследования.** Основные результаты исследования были доложены и опубликованы автором на всероссийской (Санкт-Петербург, СПбГУП, 2011 г.) и внутривузовских (Сургут, СурГУ, 2007, 2008, 2009, 2010 гг.) научно-практических конференциях.

Отдельные практические разработки и рекомендации автора, касающиеся учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов, приняты к использованию в деятельности регионального подразделения ОАО "Газпром" ООО "Газпром трансгаз Сургут", что подтверждено справкой о внедрении. Основные теоретические положения диссертационной работы используются в качестве учебно-методического материала при преподавании дисциплин "Учет, анализ и бюджетирование расходов", "Управленческий учет" и "Особенности бухгалтерского учета в коммерческих организациях", что также подтверждено справкой о внедрении в учебный процесс.

По теме диссертации опубликовано 11 научных трудов общим объемом 4,37 п.л., из них 3 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК, в объеме 1,5 п.л.

**Объем и структура работы.** Работа имеет следующую структуру, определенную предметом исследования и совокупностью решаемых задач:

Введение

1. Теоретические основы развития учетно-аналитического обеспечения бюджетирования в системе управления расходами на газотранспортных предприятиях.

1.1. Научно – практический инструментарий учета, анализа, бюджетирования в реализации основных направлений совершенствования управления расходами.

1.2. Развитие теории учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов.

1.3. Основные направления совершенствования механизма учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов, мероприятия и программа их реализации в условиях реструктуризации предприятий газовой отрасли и развития газотранспортной системы.

2. Организация бухгалтерского учета расходов в механизме учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов на газотранспортных предприятиях

2.1. Виды расходов в механизме учетного обеспечения процесса бюджетирования расходов.

2.2. Определение мест возникновения расходов в соответствии с функциональными особенностями бизнес процесса по транспортировке газа.

2.3. Система аналитических счетов по бухгалтерскому учету расходов, обеспечивающая процесс бюджетирования информацией о состоянии объекта в соответствии детализацией мест возникновения расходов.

3. Организация и методика анализа расходов в механизме учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов на газотранспортных предприятиях.

3.1. Механизм аналитического обеспечения процесса бюджетирования расходов.

3.2. Аналитические процедуры в механизме аналитического обеспечения на основе инструментария экономико – математического моделирования.

3.3. Аналитический инструментарий построения стратегического бюджета расходов.

Заключение

Библиографический список используемой литературы

Приложения

Объем диссертации составляет 170 страниц. Список использованной литературы содержит 192 наименования. В работе 17 таблиц, 22 рисунка, приложения.

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

Результаты диссертационного исследования представлены в трех группах взаимосвязанных между собой научно-практических выводов и предложений, выносимых на защиту.

**Первая группа проблем, рассмотренных в диссертационной работе** посвящена уточнению понятия "учетно-аналитическое обеспечение бюджетирования" и рассмотрению основных предпосылок и факторов совершенствования учетно - аналитического обеспечения бюджетирования расходов, способствующих развитию информационной базы управления расходами на газотранспортных предприятиях в условиях институциональных преобразований газовой отрасли.



В современной экономической литературе часто смешиваются понятия "учетно-аналитическое обеспечение", "учетно-аналитическая информация". Основываясь на результатах исследований отечественных и зарубежных ученых, занимающихся проблемами развития теории систем, в диссертационном исследовании изложено мнение автора о взаимодействии понятий "информация" и "обеспечение" и их взаимной дополняемости.

*Положение первое.* Информация всегда порождается (возникает, формируется и используется) системой обеспечения, содержится в системе обеспечения и в результате является полным или частичным описанием (моделью) этой системы.

*Положение второе.* Существенным свойством системы обеспечения является наличие в ней информационного ресурса, который может: обеспечивать стабильность системы и определять ее структуру (устойчивость и безопасность) относительно внутренних и внешних "возмущающих воздействий"; осуществлять функции управления, то есть выявлять характер процессов, протекающих в системе, при этом информационным ресурсом часто называют собственная информация системы обеспечения.

Анализ научных публикаций по определению базового элемента "информация" категории "учетно-аналитическое обеспечение" показал, что информация - это элемент экономической модели (изучаемого объекта), которую она обеспечивает. Являясь ресурсом, данная информация необходима для определения причинно-следственных связей, возникающих в процессе управления данной моделью. Информационные данные о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, полученные в процессе учета, преобразуются в первичную информацию. В свою очередь, данная учетная информация представляет собой информационные данные, которые в результате их обработки превращаются в результатную информацию, содержащуюся в бухгалтерских отчетах. Эта результатная информация представляет собой аналитический информационный блок, являющийся базой для анализа. В результате анализа учетной информации вырабатывается результатная аналитическая информация. Она и образуют учетно-аналитическое обеспечение, как информационный ресурс, предназначенный для пользователя, принимающего управленческие решения.

Таким образом, под "учетно-аналитическим обеспечением бюджетирования" нами понимается совокупность инструментов и методов бухгалтерского учета и анализа, позволяющих формировать информационный ресурс бюджетирования для определения причинно-следственных связей, возникающих в процессе управления расходами и поддержания стабильного функционирования экономической системы корпоративного объединения и ее объектов в будущем.

При рассмотрении категории "учетно-аналитическое обеспечение бюджетирования" в диссертационном исследовании вводится учетно-аналитический показатель (УАП), представляющий собой определенную стоимостную величину, характеризующую состояние и развитие изучаемого объекта (расходы) и имеющую переменное значение.

Учетно - аналитическое обеспечение бюджетирования всегда находится в состоянии развития в соответствии с изменением объекта бюджетирования. Современный этап преобразований естественных монополий, к которым относится и газовая отрасль, обусловлен как причинами институционального характера, так и неудовлетворенностью работы предприятий данных отраслей и представляет собой осуществляемую определенными средствами и методами последовательную трансформацию предприятий отрасли, направленную на развитие конкурентной среды и снижение расходов, включаемых в себестоимость услуг по транспортировке газа. Одним из ключевых моментов стратегии развития предприятий газовой промышленности является развитие конкуренции в отдельных составляющих бизнес-процессов транспортировки газа. Такой подход подталкивает к снижению расходов по транспортировке газа и привлечению дополнительных инвестиций с целью дальнейшего развития бизнес-процессов.

Происходящие преобразования предприятий газовой промышленности, обусловленные появлением большего числа поставщиков услуг, необходимость определения оптимальной стоимости услуг по транспортировке газа, предполагающей возмещение понесенных расходов и получения положительного финансового результата, требуют наличие своевременной и надежной информации о фактически произведенных расходах на каждом выделенном этапе технологической цепочки (учетное обеспечение), а также о факторах, повлиявших на уровень произведенных расходов и на отклонения бюджетных показателей от фактических (аналитическое обеспечение). Данная информация, являющаяся основой для формирования плановой себестоимости услуг газотранспортных предприятий на каждой стадии бизнеса, должна носить "сквозной" характер, а система показателей должна быть единой для формирования на этой основе оперативных и стратегических бюджетов расходов. В целях осуществления данной задачи необходима единая система показателей по расходам на этапе учета, анализа, бюджетирования в разрезе мест возникновения, статей и элементов затрат, центров финансовой ответственности, формируемых по всем этапам технологической цепочки.

Предлагаемые нами подходы к совершенствованию учетно-аналитического обеспечения, устанавливающие правила и порядок обработки информации по расходам и определения плановой себестоимости услуг по транспортировке газа рассмотрены на примере газотранспортных предприятий.

В диссертационном исследовании основным направлением реформации существующего учетно-аналитического обеспечения системы бюджетирования расходов выступает использование процессного подхода к организации бюджетирования расходов и переориентацией его на достижение стратегических целей. Данный подход предполагает формирование информации о расходах в системе учета и анализа по процессам, выделенным в отдельный бизнес, предполагающим определенные экономические результаты ОАО "Газпром", а также его стратегический бюджет.

Для совершенствования учетно-аналитического обеспечения бюджетирования расходов предлагается следующий перечень мероприятий:

1. Определение места и значения бюджетирования в системе управления расходами как в целом по виду деятельности "транспортировка газа", так и по каждому из составляющих данного процесса.

2. Изменение организационной структуры бухгалтерской и аналитических служб, определение центров финансовой ответственности по предоставлению необходимой информации на уровне предприятия, осуществляющего транспортировку газа, и формирование целей управления расходами и места бюджетирования в реализации этих целей.

3. Организацию бюджетирования расходов, предполагающую разработку показателей бюджетов, интегрированных с информационной, организационной структурами управления расходами, а также с системой бухгалтерского учета и анализа показателей расходов по всей технологической цепочке транспортировки газа.

4. Разработку единых требований по предоставлению данных бухгалтерского учета, анализа и бюджета расходов на каждой стадии учета расходов по транспортировке газа и создание на этой основе системы аналитических счетов.

5. Упорядочение всех информационных потоков в организационной системе управления расходами и технологическом процессе транспортировки газа, как основных информационных источников учетного обеспечения процесса бюджетирования.

6. Выбор методов, видов, показателей анализа расходов для определения основных факторов, тенденций изменения уровня расходов, как основных информационных источников аналитического обеспечения процесса бюджетирования.

7. Создание сводного стратегического бюджета расходов по транспортировке газа на основе имеющейся бухгалтерской информации и результатов анализа хозяйственной деятельности.

**Вторая группа проблем, рассмотренных в диссертационной работе,** связана с разработкой рекомендаций по организации бухгалтерского учета расходов, позволяющих обеспечить систему бюджетирования информацией о расходах по транспортировке газа; с определением мест возникновения расходов в разрезе бизнес процесса по транспортировке газа и с разработкой системы аналитических счетов по бухгалтерскому учету расходов, обеспечивающей процесс бюджетирования информацией о состоянии объекта в соответствии детализацией мест возникновения расходов.

Процесс формирования бюджета представляет собой непрерывную, целостную систему, включающую:

- обоснование показателей бюджетирования, согласно целям и задачам, поставленным системой управления расходами,

- контроль над его исполнением на всех стадиях создания готового продукта. При этом для обеспечения максимально быстрого процесса сбора, обработки и анализа данных по расходам, необходимых для бюджетирования, предлагается сквозной характер учетных, аналитических и бюджетных показателей.

Для формирования бюджета расходов в диссертационном исследовании предлагается осуществлять группировку расходов, как по процессному (функциональному), так и по элементному, постатейному принципу, поскольку в этом случае экономическая информация по расходам собирается в разрезе реализуемых бизнес-процессов в соответствии с местами возникновения и центрами финансовой ответственности, и в соответствии с объемом израсходованных ресурсов. Такая группировка расходов дает возможность определить, за счет каких статей происходит формирование общей величины расходов, за счет чего появляются отклонения и какие центры ответственности за них отвечают.

В соответствии с указанным выше, в отношении использования каждого вида ресурса бюджета следует составлять не только по подразделениям, непосредственно потребляющим, но и тем, которые в состоянии дать оценку и повлиять на изменение цен на планируемые виды ресурсов и их объемов. Приведем упрощенную модель взаимосвязи бюджетирования с главными целями предприятия для того, чтобы показать характер возникающей зависимости (табл.1).

**Таблица 1. Взаимосвязь целей, показателей и задач бюджетирования**

Главные финансовые цели	Наиболее важные значения показателей достижения главных целей	Основные задачи бюджетирования расходов
Изменение тенденций реализации газа	Рост реализации в сопоставимых ценах более чем на 25-30 % в год. Увеличение показателей ликвидности и платежеспособности. Изменение товарных запасов.	Изменение доли дебиторской задолженности в общей совокупности активов. Снижение доли неликвидных запасов. Обновление оборотных активов. Контроль над обоснованным размером соотношения дебиторской и кредиторской задолженности.
Изменение уровня рентабельности бизнеса и чистой прибыли	Обеспечение нормы годовой чистой прибыли в размере не менее 20%. Увеличение уровня рентабельности на 5-7п. ежегодно.	Обеспечение планируемого уровня рентабельности отдельных видов бизнеса (продукции, проектов). Установление лимитов и норм расходов с целью их последующего сокращения. Контроль над оптимальным соотношением "расходы-цена-объем продаж".
Изменение добавленной стоимости бизнеса	Увеличение стоимости акционерного капитала не менее 20%-25% в год	Контроль над доходностью использования активов. Контроль над динамикой нераспределенной прибыли по видам бизнеса. Контроль над стоимостью акций. Контроль над изменением добавочного и резервного капитала.

В целях соблюдения интеграции процесса бюджетирования необходим регламент взаимодействия служб структурных подразделений и аппарата управления, закрепляющий в соответствующих внутренних инструкциях и нормативных актах обязанности каждого структурного подразделения на каждой стадии процесса бюджетирования. Важнейшей составляющей бюджетирования является внутренний документооборот - совокупность закрепленных в соответствующих внутренних нормативных инструкциях и актах, регулярных, информацион-

ных потоков подразделений предприятия в процессе разработки, анализа и контроля исполнения сводного бюджета.

Внедрение бюджетирования должно сопровождаться разработкой соответствующей учетной политики, предполагающей выбор центров ответственности, организацию финансового и управленческого учета расходов по транспортировке газа, типологию бухгалтерских проводок, которые могут быть использованы для описания хозяйственных ситуаций, процедур консолидации информации и определения финансовых результатов.

В диссертационном исследовании под местом возникновения затрат (МВЗ) понимается объект бюджетирования, который представляет собой технологический процесс, подразделение (группу подразделений) или передел, выполняющий однородный процесс или функцию при производстве и реализации продукции (работ, услуг).

В зависимости от роли МВЗ в осуществляемых газотранспортным предприятием, как дочерним обществом ОАО "Газпром", видах деятельности предлагается выделять следующие виды мест возникновения затрат с целью дальнейшего осуществления процесса бюджетирования (рис.1).



Рисунок 1. Структура МВЗ газотранспортного предприятия

Виды мест возникновения затрат соответствуют определенным направлениям расходования ресурсов (статьям и элементам затрат). Бюджетирование с детализацией по элементам затрат предполагается проводить в соответствии со справочником элементов затрат. В диссертационном исследовании предлагается использовать справочник элементов затрат, являющийся иерархическим и раз-

работанным до третьего уровня детализации для каждого элемента. Справочник элементов затрат первого уровня представлен в табл. 2.

**Таблица 2. Справочник элементов затрат 1-ого уровня**

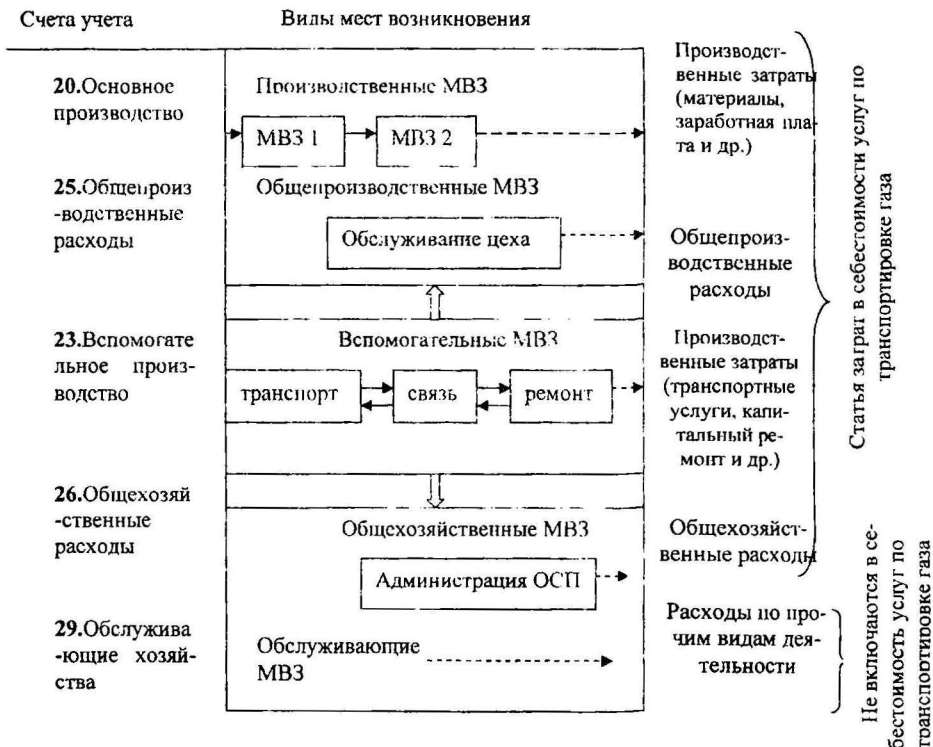
№ п/п	Наименование элемента
1	Материалы
2	Газ на собственные нужды
3	Энергия покупная
4	Затраты на оплату труда
5	Страховые взносы
6	Амортизация
7	Аренда основных средств
8	Лизинг
9	Налоги и иные обязательные платежи
10	Затраты по договорам страхования
11	Капитальный ремонт (подрядный способ)
12	Прочие затраты

При составлении справочника предполагается соблюдение соответствия мест возникновения затрат по транспортировке газа и соответствующих элементов затрат для предприятия, осуществляющего транспортировку газа, и показателей бюджетирования по предлагаемому принципу, отраженному на рис.2.

В соответствии с определенными в диссертационном исследовании местами возникновения и элементами расходов по транспортировке газа предполагается упорядочить систему учета и бюджетирования расходов предприятия в рамках каждого конкретного структурного подразделения.

В условиях информационного объединения структурных подразделений предприятия по процессам и создания интеграционного механизма учетно-аналитического обеспечения бюджетирования, необходимо построить такую систему аналитического учета (отличной от существующей), которая предоставляла бы возможность в определенный момент времени формировать информацию об объекте бюджетирования в соответствии с центром ответственности, МВЗ, элементом и статьей. Эта информация необходима для принятия управленческого решения по формированию того или иного бюджета.

Методика бухгалтерского учета расходов определяет, что расходы формируются на синтетических счетах 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства" в разрезе элементов и статей расходов. На указанных выше счетах аккумулируются прямые расходы, которые связаны непосредственно с транспортировкой газа, косвенные расходы, которые связаны с обслуживанием основного производства.



**Рисунок 2. Соответствие мест возникновения, статей расходов, показателей бюджета по транспортировке газа**

Как было отмечено выше, совокупные расходы по определенному месту возникновения складываются из множества элементов и видов. В диссертационной работе предлагается формировать информационные массивы в виде ресурса учетно-аналитического обеспечения, отражающие совокупные расходы по каждому месту возникновения.

Пример формирования информационного массива приведен ниже:

$$\text{Д. с. 20 субсчет 1: } \begin{pmatrix} 10.1 & 70.1 & 69.1 & \dots \\ 10.2 & 70.2 & 69.1 & \dots \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ 10.n & 70.n & 69.n & \dots \end{pmatrix} = A_n,$$

где:  $A_n$  - информационный массив по статьям расходов соответствующей группы потребителей.

Аналогично составляются информационные массивы по другим синтетическим счетам в разрезе мест возникновения, элементов и статей. Предлагаемая автором методика и организация бухгалтерского (аналитического) учета расхо-



дов позволяет структурировать учетную информацию на синтетических счетах бухгалтерского учета для передачи ее в аналитический блок, а затем в систему бюджетирования и принятия управленческого решения.

**Третья группа разрабатываемых в диссертации проблем** связана с обоснованием рекомендаций по аналитическому обеспечению бюджетирования, разработкой регламента аналитических процедур с целью формирования информации об основных факторах и тенденциях изменения уровня расходов и обоснования аналитических процедур, связанных с использованием метода равномерного выравнивания расходов.

Подготовка информации для составления оперативного и стратегического бюджета расходов может потребовать использования ряда аналитических процедур (аналитический блок).

Цель анализа расходов для дальнейшего их бюджетирования, на наш взгляд, состоит в их оценке с позиции рациональности и выявлении возможностей их экономии в текущем и будущем периодах с целью регулирования соответствующего уровня доходов и рентабельности предоставляемых услуг. В рамках диссертационного исследования предлагаются следующие этапы проведения анализа расходов на исследуемых предприятиях:

1. Изучение динамики и состояния расходов в детализации элементов, статей, мест возникновения и центров финансовой ответственности. Выявление абсолютной и относительной экономии (перерасхода) и факторов, воздействующих на выявленную динамику.

2. Изучение состава и структуры расходов в детализации элементов, статей, мест возникновения и центров финансовой ответственности.

3. Исследование "поведения" затрат в разрезе отдельных видов и статей.

4. Определение факторов, оказывающих влияние на изменение совокупных затрат.

5. Разработка процедур, связанных с перераспределением и экономией расходов.

6. Анализ полученных результатов для бюджетирования и прогнозирования расходов, финансовых результатов и доходов деятельности предприятия.

В этом случае основная задача анализа расходов состоит в выявлении динамики факторов, оказавших влияние на изменение их уровня и суммы, выявление отклонений данных текущего периода от данных предшествующего года, а также определение возможных причин, способствовавших появлению этих отклонений для моделирования ситуации в будущем.

Для нахождения обобщающих характеристик динамики расходов и формирования бюджета расходов на конкретном предприятии были рассчитаны средние показатели ряда динамики по элементам затрат: средний уровень интервального ряда динамики расходов; средний абсолютный прирост; средний темп прироста, средний темп роста (снижения). В процессе анализа структуры расходов на газотранспортном предприятии в диссертационном исследовании применялись методы анализа для изучения общей суммы совокупных расходов. На базе полученной информации регрессионного анализа была построена трехфак-



торная модель множественной регрессии зависимости числа совокупных расходов от определенных факторов. Для определения адекватности разработанной модели нами были рассчитаны значения средней ошибки аппроксимации, которая говорит об эффективности данной модели.

Формирование стратегического бюджета расходов путем использования результатов анализа предлагается проводить в следующей последовательности:

1. Выбор модели временного ряда показателей расходов в той детализации, которая необходима системе управления на основании данных системы аналитического учета.

2. Применение методов выравнивания исходного ряда показателей фактических произведенных расходов в разрезе мест возникновения, статей, элементов и центров финансовой ответственности.

3. Определение значения трендовой компоненты для расходов.

4. Определение стратегически максимально допустимого отклонения фактических значений от нормативных (бюджетных).

Измерение тренда достигается *методом выравнивания*. Суть выравнивания заключается в том, что фактические уровни ряда показателей расходов заменяются бюджетными уровнями, которые вычисляются на базе определенной линии (прямой или кривой), выбранной в предположении, что она более точно отображает общие тенденции явления. Полученные нами значения расходов после выравнивания сохранили тенденцию роста в летние месяцы, однако эти показатели стали гораздо ниже. Таким образом, произошло перераспределение общей суммы расходов на весь год и в летние месяцы суммы расходов незначительно возрастают ( $\approx 2 - 5$  млн. руб. после равномерного выравнивания и  $\approx 8 - 20$  млн. руб. до выравнивания).

Предлагаемый нами метод равномерного выравнивания используется для анализа и бюджетирования расходов, имеющих сезонный характер, и включает в себя следующие этапы:

1. Рассчитывается показатель выравнивания за каждый анализируемый год.

2. Равномерно распределяются значения сначала фактических, а затем бюджетных показателей расходов.

Посредством сохранения средних тенденций изменения исследуемых расходов методом равномерного выравнивания мы можем определять в бюджете сумму совокупных затрат, распределенную равномерно в течении бюджетного периода.

Аналитические данные, полученные в результате указанных выше регламента и процедур, позволили составить стратегический бюджет постоянных и переменных расходов на исследуемом предприятии (табл. 3).

**Таблица 3. Элемент бюджета переменных и постоянных совокупных расходов газотранспортного предприятия на 2011 г., тыс. руб.**

Статьи расходов	Бюджетные расходы без выравнивания	Бюджетные расходы по плану равномерного выравнивания
Переменные, всего:	58713,5	46 635,1
В том числе: расходы на ремонт в основном производстве	15 593,1	11 496,8
амортизация основных средств, используемых в основном производстве	39 673,5	32 446,0
прочие расходы в основном производстве	3 446,9	2 692,3
Постоянные, всего:	39 046,9	34 394,40
В том числе: расходы на ремонт во вспомогательном производстве	22085,8	20164,2
амортизация основных средств, используемых для целей управления	14 639,5	12 591,7
прочие расходы во вспомогательном производстве	2 321,6	1 638,5

Предлагаемая в диссертационном исследовании организация учетно - аналитического обеспечения бюджетирования расходов ориентирована на существующую автоматизированную систему бухгалтерского учета газотранспортного предприятия.

### **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

#### **Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:**

1. Ребежа (Милиахметова) О.О. Информационное обеспечение бюджетирования // Ученые записки Российской академии предпринимательства. Сборник научных статей и публикаций по актуальным проблемам экономики. Роль и место цивилизованного предпринимательства в экономике России, 2009. - Вып. XVI. - 0,5 п.л.

2. Ребежа (Милиахметова) О.О. Совершенствование механизма бюджетирования на предприятиях России // Ученые записки Российской академии предпринимательства. Сборник научных статей и публикаций по актуальным проблемам экономики. Роль и место цивилизованного предпринимательства в экономике России, 2010. - Вып. XXVI. - 0,5 п.л.

3. Ребежа О.О. Основные этапы организации системы бюджетирования расходов как основного инструментария процессного подхода в управлении // Путеводитель предпринимателя. Научно-практическое издание. 2010. - Вып.8. - 0,5 п.л.

#### **Статьи и тезисы докладов в других изданиях:**

4. Ребежа (Милиахметова) О.О. Постановка системы бюджетирования на предприятии. // Экономика. Инвестиции. Инновации: Межвузовский сб. науч. тр. / с . За выпуск О.С. Кожухова; Сургут. гос. ун-т. - Сургут: Изд-во "Сургутская типография", 2007. - 0,38 п.л.

5. Ребежа (Милиахметова) О.О. Методика составления бюджетного регламента организации. // Экономика. Инвестиции. Инновации: Межвузовский сб. науч. тр. / отв. За выпуск О.С. Кожухова; Сургут. гос. ун-т. - Сургут: Изд-во "Сургутская типография", 2007. - 0,3 п.л.

6. Ребежа (Милиахметова) О.О. Значение оперативного учета и контроля в процессе бюджетирования. Современные проблемы экономики: межвузовский сб. науч. тр. Выпуск 3/отв. За выпуск А.М. Пронина, Н.И. Овчарова; Сургут.гос.ун-т. - Сургут: Изд-во Авиаграфия, 2009. - 0,34 п.л.

7. Ребежа (Милиахметова) О.О. Учетная информация в системе организации и управления производством. Современные проблемы экономики: межвузовский сб. науч. тр. Выпуск 3/отв. За выпуск А.М. Пронина, Н.И. Овчарова; Сургут.гос.ун-т. - Сургут: Изд-во Авиаграфия, 2009. - 0,22 п.л.

8. Ребежа (Милиахметова) О.О. Организация информационных потоков в процессе бюджетирования. Наука и инновации XXI века: материалы IX конф. Молодых ученых, Сургут, 27-28 нояб. 2009 г.: в 2 т. / Сургут.гос.ун-т ХМАО-Югры. - Сургут: ИЦ СурГУ, 2009. - 0,3 п.л.

9. Ребежа (Милиахметова) О.О. Проблемы информационно-бухгалтерского обеспечения современной системы управления: зарубежный опыт. // Современные проблемы экономики: Межвузовский сборник научных трудов. Выпуск 4/ Отв. За выпуск А.М. Пронина, Г.В. Сахаров; Сургутский государственный университет. - Сургут: Авиаграфия, 2010. - 0,63 п.л.

10. Ребежа О.О. Развитие системы бюджетирования как инструмента управления финансово-экономической деятельностью предприятия. // Теория и практика сервиса: Научно-практический журнал С.-Петербургского гос. университета сервиса и экономики. - №4. - 2010. - 0,5 п.л.

11. Ребежа О.О. Информационно-бухгалтерское обеспечение управления расходами и доходами на предприятиях социальной сферы промышленных

Автореферат

Подписано в печать 23.03.2011г.

Бумага типогр. №1

Печать офсетная

Заказ 102

Формат 60x84 1/16

Гарнитура "Times"

Уч.-изд. л. 1,0

Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского  
государственного социально-экономического университета.  
410003, Саратов, Радищева, 89.